

Audience publique du 19 novembre 2007

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre un bulletin d'appel en garantie
délivré par le bureau RTS Esch-sur-Alzette
de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts sur les traitements et salaires

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 22315 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2006 par Maître Laurent NIEDNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., employé, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'appel en garantie daté du 16 décembre 2004, émis par le bureau RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, et d'une prétendue décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes à la suite du silence gardé par celui-ci à la suite de l'introduction d'un recours gracieux en date du 30 mai 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 mars 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 mars 2007 par Maître Laurent NIEDNER, pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Yasmine CHERIFI, en remplacement de Maître Laurent NIEDNER, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

En date du 16 décembre 2004, le bureau d'imposition de la retenue à la source d'Esch-sur-Alzette, ci-après désigné par le « bureau RTS », émit à l'encontre de Monsieur ..., pris en sa qualité d'administrateur délégué de la société anonyme M. (Luxembourg) S.A., ayant eu son siège social à L-..., dénommée ci-après la « société M. », entretemps déclarée en état de faillite, un bulletin d'appel en garantie (Haftungsbescheid) en vertu des paragraphes 103, 106, 109 et 118 de la loi générale des impôts, dite « Abgabenordnung », ci-après dénommée « AO », pour le

paiement des sommes retenues ou dues à titre d'impôt sur les traitements et salaires pour les exercices 2003 et 2004, pour des montants s'élevant respectivement à 5.967,30 et 15.453,30 €

Par courrier du 30 mars 2006, le mandataire de Monsieur ... s'adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « directeur », en relevant notamment que ce bulletin ne lui aurait jamais été notifié. Ce courrier fut suivi d'une lettre du bureau RTS du 14 avril 2006 par laquelle le mandataire de Monsieur ... se vit communiquer une copie du bulletin d'impôt litigieux.

Par courrier du 30 mai 2006, Monsieur ... fit introduire par le biais de son mandataire une réclamation à l'encontre du bulletin litigieux auprès du directeur, qui resta toutefois sans suite de la part de ce dernier.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2006, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin d'appel en garantie précité du 16 décembre 2004 ainsi que d'une décision « *supposée implicite de rejet* » du directeur qui résulterait de son silence gardé à la suite du recours gracieux précité du 30 mai 2006.

Le bulletin déféré émis le 16 décembre 2004 à l'encontre du demandeur étant à assimiler, conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, à un bulletin d'impôt fixant une cote d'impôt en ce qui concerne le régime des voies de recours, le tribunal administratif a compétence pour connaître des contestations y relatives en tant que juge du fond. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est à déclarer irrecevable.

Le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de 6 mois ayant le droit, en vertu des dispositions de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de déférer directement au tribunal le bulletin qui a fait l'objet de la réclamation, le recours en réformation introduit en date du 19 décembre 2006 est recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi pour autant qu'il a été dirigé contre le bulletin d'appel en garantie litigieux du 16 décembre 2004. Le recours est par contre irrecevable dans la mesure où il a été dirigé contre une prétendue décision implicite du directeur.

La décision déférée a déclaré le demandeur co-débiteur solidaire des retenues d'impôt sur les traitements et salaires dus par la société M. pour les années 2003 et 2004, au motif qu'« *en vertu des paragraphes 103 et 108 de la loi générale des impôts (AO) vous êtes tenu(e) en votre qualité d'administrateur délégué de la firme M. (Luxembourg) S.A. de payer sur les fonds administrés les impôts, dont la société était redevable. Suivant § 109 AO vous avez commis une faute grave en omettant de verser à l'administration des Contributions les sommes retenues ou dues à titre d'impôt sur les traitements et salaires. Cette omission engage votre responsabilité personnelle, même après la cessation de commerce de la société* ».

Pour déclinier sa propre responsabilité dans le non-paiement des impôts dus par la société, le demandeur fait valoir à l'appui de son recours qu'en sa qualité d'administrateur délégué il ne saurait voir sa responsabilité engagée de manière automatique du fait des manquements de la société à son obligation fiscale découlant des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée

du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », en faisant exposer que le seul constat du manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans son chef ne serait pas suffisant pour voir engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO. Il relève que le législateur aurait entendu poser une exigence supplémentaire, à savoir celle d'une « *inexécution fautive (schuldhafte Verletzung)* » des obligations par le représentant de la société envers le fisc, et il conteste formellement qu'une inexécution fautive de ses obligations pourrait être retenue à son encontre. Il relève dans ce contexte que le bulletin litigieux se limiterait à faire état de son prétendu manquement à ses obligations fiscales, sans qu'il ne contienne la moindre qualification d'un comportement fautif dans son chef résultant de circonstances particulières, ce qui rendrait partant impossible toute vérification quant au caractère légal et réel des motifs se trouvant à la base de la décision entreprise. Il fait encore soutenir dans ce contexte qu'il n'aurait pas été le seul administrateur de la société.

Le délégué du gouvernement rencontre ces moyens en exposant que ce serait à bon droit que le bulletin rappelle qu'en vertu du paragraphe 103 AO le gérant d'une société doit, au nom de l'employeur qu'est la société, retenir l'impôt sur les salaires payés et verser ponctuellement les retenues au receveur des contributions et qu'il engage sa responsabilité personnelle sur base du paragraphe 109 AO pour l'impôt qui, par sa faute, n'a pas été versé, le tout pour conclure qu'en sa qualité d'administrateur délégué de la société, le demandeur aurait été obligé en vertu du paragraphe 103 AO et responsable en vertu du paragraphe 109 AO, suivant les développements qui précèdent.

Il soutient encore que pour pouvoir se décharger de ses obligations et responsabilités, le demandeur aurait dû établir l'existence de circonstances particulières ayant empêché le transfert des sommes retenues au receveur des contributions, en soutenant que le fait même de ne pas faire des retenues au moment de verser un salaire constituerait une faute au sens du paragraphe 109 AO.

Enfin, le représentant étatique soutient que ni la faute ni le dommage ne feraient appel à un pouvoir discrétionnaire.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur fait soutenir que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO ne suffirait pas pour engager la responsabilité personnelle d'un dirigeant de société et à émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie. Il insiste dans ce contexte sur le fait que le législateur aurait exigé la preuve d'une inexécution fautive des obligations du représentant de la société envers le fisc, et qu'en l'espèce une telle inexécution laisserait d'être établie en l'espèce. Il insiste encore sur le fait qu'il n'aurait pas été le seul administrateur en fonction au cours des années 2003 et 2004 et que notamment lors de l'assemblée générale extraordinaire du 8 décembre 2003, un deuxième administrateur délégué a été désigné par la société.

En vertu des dispositions de l'article 136 (4) LIR, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt*

sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen ».

Il s'ensuit que l'administrateur délégué en titre d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il se dégage en l'espèce des extraits du Mémorial C, versés sur demande du tribunal par le demandeur, mais revêtant en tout état de cause un caractère public, que la société M. fut constituée en date du 14 juillet 1998 et que lors de l'assemblée constitutive qui s'est tenue immédiatement après l'acte de constitution, le demandeur a été appelé aux fonctions d'administrateur délégué *« pouvant engager la société sous sa signature individuelle pour tous les actes de gestion courante ».*

Il se dégage encore des modifications apportées aux statuts de la société M. en date du 8 décembre 2003, que dorénavant *« la société est engagée en toutes circonstances par les signatures conjointes de deux administrateurs-délégués dont celle de l'administrateur délégué ayant toute capacité pour exercer les activités décrites dans l'objet social prévu à l'article 4 des statuts »* (article 13 des statuts).

Abstraction faite de ce qu'il semble ressortir de la modification statutaire précitée du 8 décembre 2003 que l'autorisation accordée antérieurement au demandeur suivant laquelle il a été en droit d'engager la société sous sa signature individuelle pour tous les actes de gestion courante a été révoquée, et que dorénavant il ne saurait engager la société que conjointement avec le deuxième administrateur délégué nommé lors de l'assemblée générale précitée du 8 décembre 2003, il est néanmoins constant que le demandeur, en sa qualité notamment d'administrateur délégué, était pour le moins co-responsable de l'obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO énoncé ci-avant en ce qui concerne les retenues d'impôt sur les traitements et salaires à effectuer pour la société pour les années 2003 et 2004 et qu'il a manqué à ladite obligation fiscale.

Il n'en demeure cependant pas moins que le gérant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : *« die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 – 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 – 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind ».*

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité dans le chef d'un gérant de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en

effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « *schuldhafte Verletzung* » - des obligations du représentant de la société envers le fisc¹.

Le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidé, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision².

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur délégué en titre de la société en relevant à l'appui de sa décision l'omission dans son chef de verser à l'administration des Contributions directes les sommes retenues ou qui auraient dû l'être à titre d'impôt sur les salaires.

Force est de constater que la décision litigieuse se limite à constater objectivement le manquement du demandeur à ses obligations fiscales, sans pour autant qualifier un quelconque comportement fautif dans son chef tenant à des circonstances particulières de l'espèce, ni encore retracer les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier la décision de poursuivre le demandeur plutôt que le deuxième co-administrateur délégué, à savoir Monsieur Vincent TODESCHINI, ingénieur développement, demeurant à F-54400 Longwy, 4, rue d'Alsace, rendant ainsi impossible toute vérification du caractère légal et réel des motifs à la base de la décision critiquée.

Dans la mesure où le contrôle de la légalité externe d'un acte doit précéder celui de son bien-fondé, il y a lieu de retenir en l'espèce que dans le cadre du recours en réformation, la décision déferée encourt l'annulation pour ne pas être motivée à suffisance de droit, dès lors que le bureau a méconnu à la fois les conditions de qualification de la responsabilité personnelle du gérant de société au sens du paragraphe 109 AO et l'obligation d'appréciation inhérente à sa propre compétence pour la mettre en œuvre.

¹ cf. trib. adm. 31 mai 1999, n° 10808 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, sous Exigibilité, n° 210 et autres références y citées

² cf. trib. adm. 31 mai 1999, précité

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable en ce qu'il est dirigé contre une prétendue décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes ;

reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus ;

au fond, le dit justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule le bulletin d'imposition déferé du 16 décembre 2004 et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

M. Schockweiler, premier vice-président,
M. Schroeder, premier juge,
M. Spielmann, premier juge,

et lu à l'audience publique du 19 novembre 2007 par le premier vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

Legille

Schockweiler